

Udskriftsdato: 16. december 2025

AFG nr 9592 af 15/07/2008 (Gældende)

Tilskud til fredet/bevaringsværdig ejendom

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: Skattemin.,
SKAT, j.nr. 08-1194

Tilskud til fredet/bevaringsværdig ejendom

Ansøgning

Kan det bekræftes, at tilskud modtaget fra Kulturarvsstyrelsen til renovering af ejendommen E, dedikeret hovedbygningen, er omfattet af skattefritagelse iht. ligningslovens § 7E, stk. 1?

Kan det bekræftes, at tilskud fra K Kommune v/K Museum til bygningsregistrering og sikring af historiske og kulturelle værdier ved renovering af sidebygninger på ejendommen E, herunder museumsrelaterede bygninger og adgangsforhold mv. - for at sikre at det er publikumsvenligt mv. - er omfattet af skattefritagelse iht. ligningslovens § 7E, stk. 1?

Anses ejendommen E, efter modtagelse af de nævnte tilskud fra offentlige myndigheder, jf. spørgsmål 1 og 2, for én ejendom i relation til eventuel skattefritagelse for tilskud efter ligningslovens § 7 E, stk. 1, således at tilskud mv. til renoveringsprojektet af herregårdens bygninger vil kunne henføres under denne bestemmelse, uanset hvilken specifik bygningsdel, der opnås støtte til?

Anses tilskud fra Fond1, dedikeret hovedbygningen på ejendommen E, for tilsvarende at være skattefrie efter ligningslovens § 7E, stk. 2 cf. stk. 1?

Anses tilskud på kr. 21 mio. fra Fond2 til renovering af ejendommen E, dedikeret hovedbygningen og sidebygningerne, for at være omfattet af skattefritagelse efter ligningslovens § 7E stk. 2, cf. stk.1?

Anses tilskud og lån på i alt kr. 21 mio. fra Fond2 til renovering af ejendommen E, dedikeret hovedbygningen og sidebygningerne, samlet for at være omfattet af skattefritagelse efter ligningslovens § 7E, stk. 2, cf. stk.1, og således at skattefritagelsen også forlods gælder for bevillingen på 50 % eller kr. 10,5 mio., der ydes som et lån med forventet eftergivelse, når projektet er afsluttet?

Hvis spørgsmål 6 besvares bekræftende, bedes det angivet, hvornår tilskuddet i form af låneeftergivelse anses for retserhvervet skattemæssigt, og hvorvidt den nuværende opfyldelse af betingelser for skattefrihed efter ligningslovens § 7 E, stk. 2, cf. stk. 1 også vil være gældende på dette senere tidspunkt, uanset at renoveringsprojektet måtte være afsluttet forinden eller kort forud for dette tidspunkt, jf. aftalevilkår - eller hvorledes der i modsat fald skal forholdes på dette senere tidspunkt i relation til ligningslovens § 7E, stk. 2?

Afgørelse

Ja, se indstilling og begrundelse.

Ja, se indstilling og begrundelse.

Nej, se indstilling og begrundelse.

Ja, se indstilling og begrundelse.

Ja, se indstilling og begrundelse.

Ja, se indstilling og begrundelse.

Ja, se indstilling og begrundelse.

Sagsfremstilling

Spørger ejer ejendommen E.

Ejendommen består af en hovedbygning, som er fredet i henhold til bekendtgørelse af lov om bygningsfredning og bevarelse af bygninger § 3, og en række sidebygninger som betragtes som bevaringsværdige i henhold til bekendtgørelse af lov om bygningsfredning og bevarelse af bygninger § 17, cf. § 19.

Ejendommen er under renovering. Samtlige bygninger er omfattet af renoveringen, og renoveringsprojektet anses derfor som et samlet projekt. Ifølge de modtagne uddrag af forretningsplaner indgår der udover renovering genopførelse af to nedrevne bygninger, henholdsvis en ... og en ..., der begge skal fungere som ferieboliger.

Efter gennemført renovering vil ejendommen blive anvendt som oplevelsescenter og i øvrigt fungere som trækplaster for områdets udvikling som turistområde.

Der er på nuværende tidspunkt modtaget støtte til renovering af ejendommen E fra følgende offentlige myndigheder:

1. Kulturarvsstyrelsen har bevilget kr. 4 mio. til renovering af hovedbygningen
2. Kulturarvsstyrelsen har givet tilsagn om yderligere bevilling på kr. 1,5 mio. til renovering af hovedbygningen i takt med, at renoveringen færdiggøres.
3. K Kommune v/K Museum har bevilget kr. 35.000 som tilskud til køb af assistance i forbindelse med bygningsregistrering og sikring af historiske og kulturelle værdier ved renovering af sidebygninger (museumsrelaterede bygninger) og tilhørende adgangsforhold mv. (for at sikre at det er publikumsvenligt mv.)

Endvidere forventes der modtaget støtte fra følgende fonde til renovering af ejendommen E:

1. Fonde2 har bevilget tilskud på kr. 21 mio. Midlerne skal anvendes til den fredede hovedbygning og til renovering af hovedladen. Hvis renoveringsprojektet ikke er tilendebragt ved udgangen af 2018, vil 50% af tilskuddet eller kr. 10,5 mio. skulle tilbagebetales, dog med mulighed for at konvertere tilbagebetalingen til et lån
2. Fond1 har bevilget kr. 50.000 til renovering af hovedbygningen.

Fond2 har ikke endeligt taget stilling til, om tilskuddet skal ydes som angivet i nr. 1, eller om tilskuddet skal gives som en kombination af et egentlig tilskud på kr. 10,5 mio. uden tilbagebetalingsforpligtelse og et lån på kr. 10,5 mio. med ret til eftergivelse ved projektets afslutning inden udgangen af 2018.

Det kan ikke afvises, at der senere modtages yderligere offentlige og private tilskud.

Repræsentanten er opmærksom på, at der i givet fald skal anmodes konkret om skattefrihed for disse senere private tilskud til renoveringsprojektet.

Om bygningen er det oplyst, at

1. Hovedbygningen er fredet.
2. Sidebygningerne mv. ses som en del af ejendommen, og er alle erklæret bevaringsværdige i højeste bevaringsværdiklassifikation nr. 2 i henhold til kommunernes SAVE-klassifikation.

Det er repræsentantens generelle opfattelse, at de rejste spørgsmål kan besvares bekræftende, da der er tale om et renoveringsprojekt, der omfatter en samlet ejendom, hvortil der allerede er modtaget tilskud fra offentlige myndigheder.

Af bestemmelsen i ligningslovens § 7 E fremgår følgende:

"Stk. 1. Tilskud ydet i henhold til § 16, stk. 1, i lov om bygningsfredning og bevaring af bygninger og bymiljøer til bygningsarbejder på fredede og bevaringsværdige bygninger medregnes ikke til modtagerens skattepligtige indkomst. Det samme gælder andre offentlige tilskud, der ydes til samme formål.

Stk. 2. Hvis der til et bygningsarbejde på en fredet eller bevaringsværdig bygning er ydet offentligt tilskud, der omfattes af bestemmelsen i stk. 1, kan Skatterådet tillade, at andre tilskud, der ydes til det samme bygningsarbejde, skattemæssigt behandles efter reglerne i stk. 1."

Det er repræsentantens opfattelse, at de anførte betingelser i ligningslovens § 7 E er opfyldte.

Repræsentanten henviser til følgende offentliggjorte afgørelse, SKM 2001.340, hvor problemstillingen har været rejst: Ligningsrådet fortolker samme bygningsarbejder i lovbestemmelsen som bygningsarbejder på samme fredede bygning.

Fra bemærkninger til lovændringen i 1981 fremhæver repræsentanten følgende afsnit:

"Den 1. januar 1980 trådte den nye bygningsfredningslov i kraft (lov nr. 213 af 23. maj 1979). Dens formål er at værne om landets ældre bygninger af arkitektonisk, kulturhistorisk eller miljømæssig værdi. Af

landets godt 3.100 fredede ejendomme er omkring 2.200 i privateje, medens resten ejes af offentlige myndigheder, selvejende institutioner m.v. Vedligeholdelse og istandsættelse af en fredet bygning påhviler ejeren. Disse arbejder er som oftest økonomisk belastende, og i erkendelse af det nødvendige i at bedre disse vilkår er der i henhold til bygningsfredningsloven mulighed for at opnå støtte til denne opretholdelse. Støtten kan bl.a. bestå af sagkyndig bistand, materialer, lån og tilskud. Såfremt støtten ydes i form af tilskud til bygningsarbejder på den fredede ejendom, vil disse tilskud efter gældende skatteregler normalt være skattepligtige for modtageren. Den beskæring af tilskuddets værdi, som en beskatning indebærer, kan i visse tilfælde modvirke formålet med støtten. Derfor foreslås det, at offentlige tilskud gøres skattefrie på samme måde som tilskud ydet efter lov om statstilskud til forbedring og opretning af beboelsesejendomme. Ved offentlige tilskud forstås i denne sammenhæng også tilskud ydet af statslige, kommunale og amtskommunale fonde."

samt

"Det er som hovedregel en forudsætning for ydelse af tilskud til istandsættelser, at der på ejendommen er tinglyst en særlig bevaringsservitut, ifølge hvilken ejeren fraskriver sig retten til at søge om nedskrivningstilladelse med deraf følgende mulig overtagelsesforpligtelse for staten. Såfremt tilskuddet er betinget af, at ejendommen pålægges en sådan bevaringsklausul, og denne må antages at forringe ejendommens handelsværdi, er der tale om delvis afståelse af fast ejendom (middelbar ejendomsret). Den del af tilskuddet, der må antages at dække værdiforringelsen af ejendommen, betragtes i så fald i skattemæssig henseende ikke som et tilskud, men som »afståelsesvederlag« for den middelbare ejendomsret. »Anskaffelsessummen« for den middelbare ejendomsret opgøres på grundlag af et skøn over, hvor meget ejendommen var værd med og uden bevaringsklausulen på tidspunktet for ejendommens erhvervelse (subsidiært ved 13. alm. vurdering)."

samt

"I stedet for tilskud eller sammen med sådanne kan der fra det offentlige ydes lån til ejeren til restaurering af den fredede ejendom. Til større istandsættelsesopgaver yder Statens Bygningsfredningsfond således lån på lempelige vilkår. Lånet ydes i visse tilfælde rente- og afdragsfrit for en kortere eller længere periode. Ejeren anses ikke indkomstskattepligtig af en skønsmæssig ansat rente af lånet."

samt fra betænkningen

"Det foreslås således, at visse tilskud fra private - herunder private fonde - med ligningsrådets godkendelse skattemæssigt kan behandles på samme måde som de offentlige tilskud. For at ligningsrådet kan indrømme skattefrihed for et konkret privat tilskud, fordres det, at tilskuddet er ydet til et bygningsarbejde, hvortil der i forvejen er ydet offentligt tilskud, som er skattefrit efter den foreslåede § 7 E. Ligningsrådets tilladelse fordrer endvidere, at tilskudsyderen retligt er fuldstændig uafhængig af modtageren."

Det er repræsentantens opfattelse, at det igangværende renoveringsprojekt omfatter hele ejendommens bygningskompleks i og med, at der er tale om et samlet bygningskompleks, bygningerne er fredet eller i højeste bevaringskategori, arbejderne udføres efter et samlet renoveringsprojekt mv.

Supplerende anfører repræsentanten, at tilskuddet fra K Kommune v/K Museum gives til museumsrelaterede bygninger og tilgangsveje mv. Det er således væsentligt rettet mod kostalden og sekundært de andre bygninger og adgangsveje mv. for at sikre at det er publikumsvenligt mv.

Særligt vedrørende spørgsmål 6 oplyser repræsentanten, at Fond2 har godkendt en samlet bevilling på kr. 21 mio., hvoraf halvdelen er uden tilbagebetalingsvilkår.

For så vidt angår denne anden halvdel, er det et krav fra Fond2, at den sidste del af det omfattende renoveringsprojekt er gennemført inden udgangen af 2018 - i modsat fald vil beløbet på kr. 10,5 mio. blive konverteret til et lån.

Fond2 har imidlertid ikke endeligt taget stilling til, om tilskuddet ydes som angivet.

Det er muligt, at Fond2 ender med at vælge at tildele 50% som et tilskud og 50% som et lån med sikkerhed for eftergivelse ved projektets afslutning, dog senest i 2018.

Denne del af tilskuddet er derfor formelt tildelt/udbetalt som et lån, der automatisk eftergives, når betingelsen som anført er opfyldt.

Ifølge repræsentanten er det givet, at tilskudsmodtageren kan og vil overholde vilkåret om færdiggørelse, idet finansieringen overordnet er bragt på plads, og planen er udarbejdet og godkendt af relevante myndigheder. For Fond2 er der således tale om en disposition, der anses for endelig allerede på nuværende tidspunkt, idet det udelukkende er op til modtager at opfylde betingelserne for eftergivelse.

I skattemæssig henseende er det således repræsentantens opfattelse, at hele tilskuddet/lånet fra Fond2 skal anses for ydet i udbetalingsåret.

SKATs indstillinger og begrundelser

Ad spørgsmål 1

Det indstilles, at det bekræftes, at tilskud fra Kulturarvsstyrelsen til renovering af ejendommen Es fredede hovedbygning er omfattet af skattefritagelsen i ligningslovens § 7E, stk. 1, da støtten er givet i overensstemmelse med lov om bygningsfredning og bevarelse af bygninger § 16.

Ad spørgsmål 2

Det indstilles, at det bekræftes, at tilskud fra K Kommune v/K Museum til bygningsregistrering og sikring af historiske og kulturelle værdier ved renovering af sidebygninger, herunder museumsrelaterede bygninger og adgangsforhold mv. - for at sikre at det er publikumsvenligt mv. - er omfattet af skattefritagelsen i ligningslovens § 7E, stk. 1, da støtten er givet i overensstemmelse med lov om bygningsfredning og bevarelse af bygninger § 16.

Ad spørgsmål 3

I lighed med besvarelsen i bindende svar af ... til spørger, indstilles det, at ejendommen efter modtagelsen af de nævnte tilskud fra offentlige myndigheder, ikke anses for én ejendom i relation til eventuel skattefritagelse for tilskud efter ligningslovens § 7 E, idet planerne for ejendommens fredede hovedbygning og bevaringsværdige sidebygninger også omfatter nyopførsel/genopførsel af nedrevne bygninger. Ifølge ligningslovens § 7E er det kun støtte ydet til fredede og bevaringsværdige bygninger, der er omfattet af skattefritagelsen.

Ad spørgsmål 4

Det indstilles, at tilskud fra Fond1 dedikeret hovedbygningen, anses for at være skattefrie iht. ligningslovens § 7E, stk. 2, cf. stk. 1, idet Kulturarvsstyrelsen har ydet støtte til samme projekt - renovering af hovedbygningen.

Ad spørgsmål 5

Det indstilles, at tilskud på kr. 21 mio. fra Fond2 til renovering af ejendommen, dedikeret den fredede hovedbygning og de bevaringsværdige sidebygninger, anses for at være skattefrie iht. ligningslovens § 7E, stk. 2, cf. stk. 1, idet Kulturarvsstyrelsen og K Kommune v/ K Museum har ydet støtte til samme projekter - renovering af hovedbygning og sidebygninger.

Ad spørgsmål 6

Det indstilles, at tilskud og lån på i alt kr. 21 mio. fra Fond2 til renovering af ejendommen, dedikeret den fredede hovedbygning og de bevaringsværdige sidebygninger, anses for at være skattefrie iht. ligningslovens § 7E, stk. 2, cf. stk. 1, således at skattefritagelsen også forlods gælder for bevillingen på 50 % af kr. 21 mio. eller kr. 10,5 mio., der ydes som et lån med forventet eftergivelse, når projektet er afsluttet. Det følger af praksis, at rente- og afdragsfrie lån ligeledes betragtes som skattefrie, selv om lånet eventuelt skal tilbagebetales. Det indstilles derfor, at tilskud og lån på i alt kr. 21 mio. fra Fonde2 til

renovering af ejendommens hovedbygning anses for at være skattefri iht. ligningslovens § 7 E, stk. 2, idet Kulturarvsstyrelsen har bevilget støtte til samme projekt.

Ad spørgsmål 7

Ifølge ligningslovens § 7 E, stk. 1, medregnes tilskud, ydet i henhold til § 16, stk. 1 i lov om bygningsfredning og bevaring af bygninger og bymiljøer, til bygningsarbejder på fredede og bevaringsværdige bygninger, ikke til modtagerens skattepligtige indkomst. Da lånet fra Fond2 skal tilbagebetales er det i sig selv skattefrit i henhold til statsskattelovens § 5, litra c, og udgør derfor ikke et tilskud ydet i henhold til lov om bygningsfredning og bevaring af bygninger og bymiljøer. Det der således gør, at der her er tale om et tilskud i henhold til ligningslovens § 7 E, stk. 1 er, at lånet er rente- og afdragsfrit. Støtten fra Fond2 ydes således ved, at modtager af lånet ikke skal betale renter og afdrag af lånet.

Såfremt lånet ikke skal tilbagebetales vil tilskuddet i form af låneeftergivelse anses for skattemæssigt retserhvervet i takt med, at støtten udbetales, og den nuværende opfyldelse af betingelser for skattefrihed efter ligningslovens § 7 E, stk. 2, cf. stk. 1, vil også være gældende på dette senere tidspunkt, uanset at renoveringsprojektet måtte være afsluttet forinden eller kort forud for dette tidspunkt, da støtten er knyttet til det færdiggjorte projekt.

Skatterådets afgørelse

Skatterådet tiltræder SKATs indstillinger.